



DECIZIE nr. 4181 / 31.10.2019

privind contestația formulată de societatea SGB S.R.L., înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.09.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF XXX/30.08.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. XXX/10.09.2019, asupra contestației formulate de

Societatea SGB S.R.L.,
CIF: XXX,
Cu sediul în XXX,

înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX/07.08.2019 și nr. ARG_DEJ XXX/08.08.2019, la S.F.O. Lipova sub nr. XXX/09.08.2019 și transmisă la A.J.F.P. Arad unde a fost reînregistrată sub nr. ARG_REG XXX/23.08.2019, la A.J.F.P. Arad - Inspecție fiscală sub nr. TMG_AIF XXX/26.08.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/10.09.2019.

Petenta SGB S.R.L. formulează contestație împotriva **Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/18.06.2019** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara.

Suma contestată este în cuantum de **XXX lei**, și reprezintă:

- | | |
|--------------------------|---------|
| - CAS angajator | X1 lei; |
| - CAS angajat | X2 lei; |
| - CAS accidente de muncă | X3 lei; |
| - Șomaj angajator | X4 lei; |
| - Șomaj angajat | X5 lei; |
| - Fond garantare | X6 lei; |
| - Sănătate angajator | X7 lei; |
| - Sănătate angajat | X8 lei; |

- Concedii și indemnizații X9 lei;
- Impozit pe veniturile din salarii: X10 lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. XXX în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR XXX/18.06.2019, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 27.06.2019, sub semnătură, și data depunerii contestației, respectiv data de 09.08.2019, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta SGB S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. F-AR XXX/18.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, limitându-se doar la a afirma că în cuprinsul deciziei contestate "nu sunt evidențiate coerent și corect motivele calculării sumelor suplimentare iar la sumele suplimentare calculate cum ar fi datorate de către subscrisa nu sunt explicate. Precizăm că este neclar care este suma totală și modul în care s-a ajuns la această sumă, motivele calculării acestora precum și motivele înscrierii acestora în decizie", fără însă a indica în motivarea contestației vreo normă legală pe care să-și întemeieze argumentația.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/18.06.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR XXX/18.06.2019 încheiată la SGB S.R.L., în urma analizării documentelor prezentate, respectiv a extraselor bancare și a statelor de salarii pentru perioada verificată 01.08.2017 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

1. În cursul lunii septembrie 2017 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de 49.134 euro (225.938 lei). Având în vedere faptul că, din documentele prezentate: dispozițiile de detașare și nota explicativă luată d-lui XXX în data de 13.06.2019, data de începere efectivă a detașării a fost 02.10.2017, reiese faptul că aceste sume au fost considerate de către societate în mod eronat diurne, neexistând astfel baza legală în vederea acordării acestora. De altfel, chiar din nota explicativă reiese faptul că aceste sume trebuia să constituie diurne, însă salariații nu au mai fost detașați decât începând cu luna octombrie 2017.

De asemenea, pentru un număr de patru salariați a fost acordată în luna octombrie 2017 suma totală de 7.800 euro (36.865 lei), însă acestea nu pot reprezenta diurnă având în vedere că respectivilor angajați le-au încetat raporturile de muncă cu petenta în cursul lunii septembrie, deci anterior detașării acestora. În acest caz, organele de inspecție fiscală au considerat respectivele sume ca reprezentând venituri asimilate salariilor aferente lunii septembrie 2017.

Prin urmare, veniturile în sumă totală de 56.934 euro (49.134 + 7.800), echivalentul a 262.803 lei (225.938 + 36.865) reprezintă venituri asimilate salariilor aferente lunii septembrie 2017, conform art. 76 alin. 2 lit. s) din Legea nr. 227/2015.

2. În perioada 01.10.2017-30.11.2017 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de 77.172 euro (354.843 lei), reprezentând diurne aferente lunilor octombrie și noiembrie 2017.

De asemenea, în luna decembrie 2017 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de 31.400 euro (146.042 lei), reprezentând diurne, însă, având în vedere faptul că acestor salariați (cu excepția dlui XXX care deține și calitatea de asociat și administrator) le-au încetat raporturile de muncă cu societatea în luna noiembrie 2017, sumele respective au fost considerate de organele de control ca reprezentând diurne aferente lunii noiembrie 2017.

O parte din salariații societății au fost detașați în perioada 02.10.2017-26.11.2017 în Franța, în vederea executării unor lucrări de construcții ("Diferite lucrări în rigips") în baza Contractului nr. F.N. din data de 15.08.2017 încheiat cu clientul XXX Franța.

Pentru angajații detașați societatea a prezentat organelor de control contractul individual de muncă, copia cărții de identitate, dispozițiile de detașare precum și Formularul A1 "Certificat privind legislația m materie de securitate socială care se aplică titularului" emis de către Casa Națională de Pensii Publice.

Având în vedere cele prezentate, societatea se încadrează în prevederile art. 3 lit b) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

Prin urmare, având în vedere prevederile

- art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căruia:

"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unui tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității"

- art. 11 din Legea nr. 16/2017 conform căruia:

"Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim"

- art. 8, din. c) coroborat cu art. 2, alin. (1), lit f) din Legea nr. 16/2017 conform căruia:

"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariații detașați de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariații;"

Organele de inspecție fiscală au recalculat salariul brut pentru salariații detașați prin includerea în acesta a unei părți din sumele primite cu titlu de diurnă până la limita reprezentând salariul minim brut lunar (1.480,27 euro) aplicabil pe teritoriul Franței în perioada 01.10.2017-30.11.2017 (surse: Ministerul du Travail: <https://travail-emploi.gouv.fr/droit-du-travail/la-remuneration/artide/le-montant-du-smic-brut-horaire> și <https://www.net-iris.fr/indiccs-taux/payee/l-salaire-minimum-smic-horaire-smic-mensuel>).

Echivalarea în moneda națională a acestui salariu s-a efectuat utilizând cursul de schimb mediu lunar comunicat de Banca Națională a României (sursa: <https://www.bnr.ro/Raport-statistic-606.aspx>).

Ulterior, suma reprezentând diferența dintre suma virată salariaților și cea inclusă în componența salariului minim aplicabil a fost analizată din punct de vedere al încadrării în plafonul neimpozabil stabilit la art. 76 alin. (2), lit. k (ii), respectiv "2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;"

În această etapă au fost constatate cazuri în care diurnele au depășit plafonul legal (2,5 x 35 euro x cursul de schimb mediu lunar) din cauza faptului că unii salariați nu au lucrat în totalitate în perioada 01.10.2017-30.11.2017 aceștia aflându-se fie în concediu de odihnă, fie în concediu fără plată.

Nivelul legal pentru diurnă utilizat la calcul a fost cel stabilit prin HLG. nr. 518/1995, respectiv 35 euro/zi în cazul Franței.

Prin urmare, sumele de bani primite ca și diurne de către salariații petentei și reconsiderate ca făcând parte din salariul brut, precum și cele care au depășit plafonul neimpozabil, se încadrează în categoriile de venituri supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei următoarele obligații fiscale:

- CAS angajator X1 lei;
- CAS angajat X2 lei;
- CAS accidente de muncă X3 lei;
- Șomaj angajator X4 lei;
- Șomaj angajat X5 lei;
- Fond garantare X6 lei;
- Sănătate angajator X7 lei;

- Sănătate angajat X8 lei;
- Concedii și indemnizații X9 lei;
- Impozit pe veniturile din salarii: X10 lei.

III. Societatea SGB S.R.L. cu sediul social în XXX, este înregistrată la O.R.C. sub nr. XXX, are cod unic de înregistrare XXX, și cod CAEN 7820 - „Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta nu prezintă nicio dovadă pe care să-și întemeieze contestația și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme starea de fapt constatată de organele fiscale de administrare.

În fapt, în perioada 01.08.2017-31.12.2017 petenta SGB SRL a desfășurat activități de contractare pe baza temporară a personalului (cod CAEN 7820) respectiv prestări servicii în domeniul construcțiilor în Franța prin intermediul salariaților încadrați cu contract individual de muncă, societatea înregistrând în anul 2017 un număr mediu de 27 de salariați.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad au constatat că, petenta nu a calculat corect baza impozabilă și cuantumul impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor de asigurări sociale datorate bugetului general consolidat pentru salariații încadrați cu contract individual de muncă în România și detașați în Franța societatea neincluzând în baza de impozitare sumele acordate salariaților detașați cu titlu de diurna.

Petenta a înregistrat în anul 2017 în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de lei.

Din nota explicativă dată de dl. XXX organelor de inspecție fiscală a rezultat faptul că: suma de lei a fost efectuată în scopul achitării diurnelor salariaților detașați în Franța pe perioada 1 septembrie 2017 - 31 Decembrie 2017.

În perioada verificată, petenta în calitate de executant, a încheiat Contractul de construcții nr. F.N. din data de 15.08.2017 cu clientul XXX Franța, obiectul contractului constând în "Diferite lucrări în rigips".

Astfel, petenta a prestat servicii de natură celor stipulate în contractul de construcții cu personalul propriu angajat, în favoarea angajatorului francez, societatea SGB SRL având personal angajat conform contractelor de muncă existente respectiv baza de date REVISAL (forța de muncă necalificată).

Prin urmare, sumele de bani primite ca și diurne de către salariații petentei și reconsiderate ca făcând parte din salariul brut, precum și cele care au depășit plafonul neimpozabil, se încadrează în categoriile de venituri supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR XXX/18.06.2019, în urma analizării documentelor prezentate, respectiv a extraselor bancare și a statelor de salarii pentru perioada verificată 01.08.2017 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe suplimentare de natura impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente în sumă totală de **XXX lei**.

Deși petenta SGB S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR XXX/18.06.2019 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, prin contestația formulată, petenta nu prezintă nicio dovadă pe care să-și întemeieze contestația și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.

Singurele argumente ale petentei sunt că în cuprinsul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR XXX/18.06.2019 „nu sunt evidențiate coerent și corect motivele calculării sumelor suplimentare, iar sumele suplimentare calculate cum că ar fi datorate de către subscrisa nu sunt explicate. Precizăm că este neclar care este suma totală și modul în care s-a ajuns la această sumă, motivele calculării acestora precum și motivele înscrierii acestora în decizie.”

În drept, conform prevederilor art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. (...)”.

De asemenea, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) care enumeră condițiile de formă pe care trebuie să le îndeplinească o contestație formulată în condițiile Titlului VIII, respectiv:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. **3250/18.06.2010**, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației, însă pretențiile petentei nu sunt întemeiate pe nicio normă legală și în motivarea contestației nu s-a depus nicio dovadă de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme starea de fapt constatată de Inspekția Fiscală.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt raportat la motivele de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care determină pretențiile petentei din contestația formulată, pentru a emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel că se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de **XXX lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile aferente.

Referitor la alegațiile petentei în ceea ce privește stabilirea în sarcina sa a obligațiilor fiscale de natura impozitului pe veniturile din salarii și al contribuțiilor sociale, se rețin următoarele:

În fapt, inspecția fiscală a fost efectuată urmare unui control inopinat la societatea SGB SRL conform Procesului Verbal nr. XXX/08.05.2019.

Cu ocazia controlului inopinat, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea nu a calculat corect baza impozabilă și cuantumul impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor de asigurări sociale datorate bugetului general consolidat pentru salariații încadrați cu contract individual de muncă în România și detașați în Franța societatea neincluzând în baza de impozitare a sumele acordate salariaților detașați cu titlu de diurna.

În perioada verificată SGB SRL a desfășurat activități de contractare pe baza temporară a personalului (cod CAEN 7820) respectiv prestări servicii în domeniul construcțiilor în Franța cu ajutorul salariaților încadrați cu contract individual de muncă, societatea înregistrând în anul 2017 un număr mediu de 27 de salariați, înregistrând în anul 2017 în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de lei.

Din nota explicativă luată d-lui XXX cu ocazia controlului inopinat reiese faptul că: suma de lei a fost destinată achitării diurnelor salariaților detașați în Franța pe perioada 1 septembrie 2017 - 31 Decembrie 2017.

În perioada supusă verificării petenta în calitate de executant, a încheiat Contractul de construcții nr. F.N. din data de 15.08.2017 cu clientul XXX Franța, obiectul contractului constând în "Diferite lucrări în rigips".

Astfel, petenta a prestat servicii de natura celor stipulate în contractul de construcții cu personalul propriu angajat, în favoarea angajatorului francez, societatea SGB SRL având personal angajat conform contractelor de muncă existente respectiv baza de date REVISAL (forța de muncă necalificată).

În urma analizării documentelor prezentate, respectiv a extraselor bancare și a statelor de salarii pentru perioada verificată 01.08.2017 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

1. În cursul lunii septembrie 2017 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de 49.134 euro (225.938 lei). Având în vedere faptul că, din documentele prezentate: dispozițiile de detașare și nota explicativă luată d-lui XXX în data de 13.06.2019, data de începere

efectivă a detașării a fost 02.10.2017, reiese faptul că aceste sume au fost considerate de către societate în mod eronat diurne, neexistând astfel baza legală în vederea acordării acestora. De altfel, chiar din nota explicativă reiese faptul că aceste sume trebuia să constituie diurne, însă salariații nu au mai fost detașați decât începând cu luna octombrie 2017.

Pentru un număr de patru salariați a fost acordată în luna octombrie 2017 suma totală de 7.800 euro (36.865 lei), însă acestea nu pot reprezenta diurnă având în vedere că respectivilor angajați le-au încetat raporturile de muncă cu petenta în cursul lunii septembrie, deci anterior detașării acestora. În acest caz, organele de inspecție fiscală au considerat respectivele sume ca reprezentând venituri asimilate salariilor aferente lunii septembrie 2017.

Prin urmare, veniturile în sumă totală de 56.934 euro (49.134 + 7.800), echivalentul a 262.803 lei (225.938 + 36.865) reprezintă venituri asimilate salariilor aferente lunii septembrie 2017, conform art. 76 alin. 2 lit. s) din Legea nr. 227/2015.

2. În perioada 01.10.2017-30.11.2017 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de 77.172 euro (354.843 lei), reprezentând diurne aferente lunilor octombrie și noiembrie 2017.

În luna decembrie 2017 societatea a virat în contul bancar al mai multor salariați suma totală de 31.400 euro (146.042 lei), reprezentând diurne, însă, având în vedere faptul că acestor salariați (cu excepția dlui XXX care deține și calitatea de asociat și administrator) le-au încetat raporturile de muncă cu societatea în luna noiembrie 2017, sumele respective au fost considerate de organele de control ca reprezentând diurne aferente lunii noiembrie 2017.

O parte din salariații societății au fost detașați în perioada 02.10.2017-26.11.2017 în Franța, în vederea executării unor lucrări de construcții ("Diferite lucrări în rigips") în baza Contractului nr. F.N. din data de 15.08.2017 încheiat cu clientul XXX Franța.

Pentru angajații detașați societatea a prezentat organelor de control contractul individual de muncă, copia cărții de identitate, dispozițiile de detașare precum și Formularul A1 "Certificat privind legislația m materiei de securitate socială care se aplică titularului" emis de către Casa Națională de Pensii Publice.

În drept, art. 3 lit b), art. 5 alin. (2), art. 8 lit. c) coroborat cu art. 2 alin. (1) lit f) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, conform cărora:

- art. 3 lit b) din Legea nr. 16/2017:

"Prevederile prezentei legi se aplică:

(...)

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru, altul

decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile prevăzute la art. 5 alin (2)."

- art. 5, alin. (2) din Legea nr. 16/2017:

"(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional: a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării. între salariat și întreprinderea care face detașarea;"

- art. 8, lit. c) din același act normativ:

"Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:

(...)

c) salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare; (...)"

iar conform art. 2 alin. (1) lit. f) :

"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;"

- potrivit art. 11 din Legea nr. 16/2017:

"Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă."

Directiva Europeană nr. 96/71 /CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii Directivă care se aplică și întreprinderilor care pun la dispoziție un lucrător la o întreprindere utilizatoare care are sediul sau își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător, pe perioada detașării.

Pentru a garanta că drepturile și condițiile de muncă ale unui lucrător detașat sunt protejate pe teritoriul UE și pentru a evita "dumpingul social" când furnizorii internaționali de servicii pot presta servicii mai ieftine decât furnizorii locali datorită costului mai mic al muncii lor, legislația Comunității Europene a stabilit un nucleu de reguli obligatorii privind termenii și condițiile

angajării și care se aplică unui lucrător detașat să lucreze într-un alt stat membru

Aceste reguli sunt inserate sub titlul "Condiții de muncă și de încadrare în muncă" la art. 3 alin. (1) din Directiva 96/71 /CE:

"Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările

- *perioadele maxime de lucru și perioadele minime de odihnă;*
- *durata minimă a concediilor anuale plătite;*
- *salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare;*
- *condițiile de punere la dispoziție a lucrătorilor, în special de către întreprinderile cu încadrare în muncă temporară;*
- *securitatea, sănătatea și igiena la locul de muncă;*
- *măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă și de încadrare în muncă a femeilor însărcinate sau care au născut de curând, copiilor și tinerilor;*
- *egalitatea de tratament între bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.*

În sensul prezentei directive, noțiunea de salariu minim, menționată la litera (c) al doilea paragraf este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul."

Astfel salariul acordat lucrătorului detașat trebuie să fie la nivelul salariului minim aferent țării unde a fost detașat. Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Probabil în scopul respectării prevederilor legale mai sus menționate, societatea a modificat salariul brut la valoarea de 6.500 lei, însă doar pentru un număr de 8 salariați (din 30 detașați) începând cu data de 01.10.2017, respectiv 12 salariați (din 24 detașați) începând cu data de 01.11.2017, pentru ceilalți angajați salariul fiind menținut la nivelul sau apropiat nivelului salariului minim brut pe economie valabil în perioada respectivă (1.450 lei), stabilirea și declararea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale fiind efectuate prin raportare doar la nivelul acestor salarii brute.

Prin urmare, având în vedere prevederile:

- art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căruia:

"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unui tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității"

- art. 11 din Legea nr. 16/2017 conform căruia:

"Orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim"

- art. 8, din. c) coroborat cu art. 2, alin. (1), lit f) din Legea nr. 16/2017 conform căruia:

"f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elvețiene, pe teritoriul căruia/căreia este detașat salariatul;"

Organele de inspecție fiscală au recalculat salariul brut pentru salariații detașați prin includerea în acesta a unei părți din sumele primite cu titlu de diurnă până la limita reprezentând salariul minim brut lunar (1.480,27 euro) aplicabil pe teritoriul Franței în perioada 01.10.2017-30.11.2017 (surse: Ministerul du Travail: <https://travail-emploi.gouv.fr/droit-du-travail/la-remuneration/artide/le-montant-du-smic-brut-horaire> și <https://www.net-iris.fr/indiccs-taux/payee/l-salaire-minimum-smic-horaire-smic-mensuel>).

Echivalarea în moneda națională a acestui salariu s-a efectuat utilizând cursul de schimb mediu lunar comunicat de Banca Națională a României (sursa: <https://www.bnr.ro/Raport-statistic-606.aspx>).

Ulterior, suma reprezentând diferența dintre suma virată salariaților și cea inclusă în componența salariului minim aplicabil a fost analizată din punct de vedere al încadrării în plafonul neimpozabil stabilit la art. 76 alin. (2), lit. k (ii), respectiv *"2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;"*

În această etapă au fost constatate cazuri în care diurnele au depășit plafonul legal (2,5 x 35 euro x cursul de schimb mediu lunar) din cauza faptului că unii salariați nu au lucrat în totalitate în perioada 01.10.2017-30.11.2017 aceștia aflându-se fie în concediu de odihnă, fie în concediu fără plată.

Nivelul legal pentru diurnă utilizat la calcul a fost cel stabilit prin HLG. nr. 518/1995, respectiv 35 euro/zi în cazul Franței.

Prin urmare, sumele de bani primite ca și diurne de către salariații petentei și reconsiderate ca făcând parte din salariul brut, precum și cele care au depășit plafonul neimpozabil, se încadrează în categoriile de venituri supuse impozitului pe venit prevăzute la art 61, lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

"b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;"

iar conform prevederilor:

- art. 76 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege. indiferent de perioada la care se referă (...);

- art. 76 alin. (2), lit. k (ii) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

”Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri considerate asimilate salariilor:

(...)

k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz. în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel: (...)

(ii) străinătate. 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”

Conform prevederilor pct. 12 alin. (1) din H.G. nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare:

„Veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare precum și orice sume de natură salariată primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;

- (...)

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor”

În concluzie urmare a verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în mod eronat SGB SRL nu a inclus o parte a indemnizațiilor pentru munca desfășurată în Franța în baza de calcul al impozitului pe veniturile din salarii și al contribuțiilor sociale datorate statului român.

De asemenea, petenta SGB nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că s-au achitat impozite și contribuții sociale către statul francez pentru persoanele detașate.

Pe cale de consecință, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina petentei următoarele obligații fiscale:

- CAS angajator X1 lei;
- CAS angajat X2 lei;
- CAS accidente de muncă X3 lei;
- Șomaj angajator X4 lei;
- Șomaj angajat X5 lei;
- Fond garantare X6 lei;
- Sănătate angajator X7 lei;
- Sănătate angajat X8 lei;
- Concedii și indemnizații X9 lei;
- Impozit pe veniturile din salarii: X10 lei.

Referitor la afirmațiile petentei din cuprinsul contestației formulate, cum că în cuprinsul deciziei "nu sunt evidențiate coerent și corect motivele calculării sumelor suplimentare iar la sumele suplimentare calculate cum ar fi datorate de către subscrisa nu sunt explicate" și "este neclar care este suma totală și modul în care s-a ajuns la această sumă, motivele calculării acestora precum și motivele înscrierii acestora în decizie.", invederăm că acestea sunt nefondate deoarece din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv: decizia de impunere nr. F-AR XXX/18.06.2019 și raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX/18.08.2019 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că în cuprinsul acestora sunt evidențiate în mod clar motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora au fost stabilite obligațiile fiscale suplimentare.

De asemenea, suma totală de plată este evidențiată în Raportul de inspecție fiscală la capitolul VII - Sinteza constatărilor fiscale, dar poate fi calculată și prin adunarea sumelor evidențiate individual în cadrul fiecărei obligații fiscale din decizia de impunere, modelul acestui act administrativ fiscal neavând prevăzută o rubrică pentru totalizarea respectivelor sume.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *Respingerea ca nemotivată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR XXX/18.06.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de **XXX lei** reprezentând:

- X10 lei impozit pe veniturile din salarii;
- X 1-9 lei contribuții.
- prezenta decizie se comunica la:
 - SGB S.R.L.;
 - A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală,
cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL